

Uchwała nr 352
Konferencji Rektorów Uniwersytetów Polskich
z 4 grudnia 2019 r.

w sprawie propozycji zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Konferencja Rektorów Uniwersytetów Polskich zwraca się z prośbą do Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego o podjęcie działań mających na celu zmianę brzmienia przepisu art. 24b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, poprzez wprowadzenie zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego od tego podatku z tytułu przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem podmiotów określonych w art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, takich jak uczelnie wyższe i szpitale akademickie.

Szczegółową argumentację zawiera załącznik do niniejszej uchwały.



prof. dr hab. med. Wojciech Nowak
Rektor Uniwersytetu Jagiellońskiego
Przewodniczący KRUP

Przewodniczący KRUP

prof. dr hab. med. Wojciech Nowak
Rektor Uniwersytetu Jagiellońskiego
ul. Gołębia 24, pok. 39
31-007 Kraków
tel. 12 663 11 70
e-mail: rektor@uj.edu.pl

Sekretarz KRUP

prof. dr hab. Piotr Laidler
Uniwersytet Jagielloński
ul. Gołębia 24, pok. 23
31-007 Kraków
tel. 12 663 10 17
e-mail: biuro@krup.edu.pl

Biuro KRUP

ul. Michałowskiego 9/3
31-126 Kraków
tel. 12 663 23 04
e-mail: biuro@krup.edu.pl

www.krup.edu.pl

Działając w imieniu całego środowiska akademickiego, zwracamy się z uprzejmą prośbą o podjęcie działań legislacyjnych mających na celu zmianę brzmienia przepisu art. 24b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, poprzez wprowadzenie zwolnienia podmiotowego od podatku dochodowego od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem podatników określonych w art. 17 ust.1 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, takich jak uczelnie wyższe, szpitale, szkoły.

W dniu 1 stycznia 2018 r. do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 Nr 21 poz. 86 ze zm.) – dalej jako ustawa o CIT, ustawą z 27 października 2017

r. (o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) dodano art. 24b, który wprowadził podatek od przychodu z tytułu własności budynku (dalej: „podatek od własności budynku”). W pierwotnym brzmieniu tego przepisu podatkiem objęci byli podatnicy, którzy byli właścicielami środka trwałego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego wartość początkowa przekracza 10 mln zł, w postaci budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego w Klasyfikacji jako:

1. centrum handlowe,
2. dom towarowy,
3. samodzielny sklep i butik,
4. pozostały handlowo-usługowy,
5. budynek biurowy sklasyfikowany w klasyfikacji jako budynek biurowy.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazywano, że wprowadzenie proponowanego rozwiązania było podyktowane tym, że w wielu przypadkach podatnicy nie wykazywali dochodów do opodatkowania lub wykazywali dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności, a przez to nie płacili podatku dochodowego. Zdaniem ustawodawcy, takie działania należało uznać za optymalizację podatkową. Z punktu widzenia budżetu państwa, sytuacja taka została uznana za nieakceptowalną i nakazywała podjęcie działań mających na celu zminimalizowanie takich możliwości podatnika. Reasumując, wprowadzone nowelizacją przepisy były z założenia ukierunkowane na przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej.

Wprowadzane zmiany prawne były skierowane do tych podatników, którzy posiadają środki trwałe w postaci, ściśle wskazanych w przepisach, nieruchomości położonych na terytorium RP o określonej wartości początkowej i wykorzystywanych na cele komercyjne. Podatek miał jedynie objąć podatników prowadzących działalność handlową lub zajmujących się najmem komercyjnym o znacznej skali, będących beneficjentami optymalizacji podatkowej dotyczącej tych składników aktywów. Ustawodawca wskazywał, że optymalizacja, z uwagi na koszty tego procesu, jest opłacalna finansowo dopiero od określonego poziomu oszczędności podatkowej i wzrasta wraz ze wzrostem tej oszczędności.

Projektowane przepisy, jak wskazywano w uzasadnieniu projektu ustawy, nie miały mieć zastosowania do budynków, od których zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych w przypadku zawieszenia działalności gospodarczej, a także do budynków wykorzystywanych wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika lub na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Ustawodawca podkreślał, że wyłączenia te mają na celu uwzględnianie okoliczności nieuzyskiwania przez podatników faktycznych przychodów w związku z posiadaniem danej nieruchomości.

Przyjęty sposób opodatkowania wynikał z założenia, że podatkiem będą objęte potencjalne zyski, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności.

Jako przychód podlegający opodatkowaniu określono wartość budynku, w związku z czym podatek ten

z założenia swej konstrukcji jest podatkiem majątkowym (zbliżonym w swoim działaniu do podatku katastralnego). Na gruncie przepisów obowiązujących do końca 2018 r. uczelnie publiczne nie były objęte obowiązkiem podatkowym wynikającym z tego tytułu.

W wyniku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., został znacząco rozszerzony zakres podmiotowy tego podatku, a przepis art. 24b ust.1 ustawy o CIT obecnie stanowi, że podatek dochodowy przysługuje od przychodu

ze środka trwałego będącego budynkiem, który:

- 1) stanowi własność albo współwłasność podatnika,
- 2) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
- 3) jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Przychód ten stanowi ustaloną na pierwszy dzień każdego miesiąca, wartość początkową środka trwałego podlegającego opodatkowaniu, wynikającą z prowadzonej przez dany podmiot ewidencji. Podstawą opodatkowania jest przy tym **suma wartości** początkowych poszczególnych środków trwałych, pomniejszona o wspomnianą powyżej kwotę 10 mln zł. Zatem, na gruncie znowelizowanych przepisów, jeśli podatnik posiadał kilka nieruchomości, z których każda była warta mniej niż 10 mln zł, musiał zsumować ich wartość, by obliczyć podstawę opodatkowania. Warto podkreślić, że dotychczas kwota wolna ustalana była oddzielnie dla każdej nieruchomości należącej do podatnika. Jednakże nowa regulacja określa ten limit w pełnym oderwaniu od liczby nieruchomości będących przedmiotem własności danego podmiotu, co powoduje znaczne poszerzenie grona zobowiązanych do uiszczania niniejszego podatku.

Z przywołanej argumentacji wynika, że tzw. podatkiem minimalnym od nieruchomości komercyjnych zostały objęte wszystkie nieruchomości zlokalizowane na terytorium Polski o wartości przekraczającej 10 mln złotych, w tym także te należące do podatników zwolnionych od podatku dochodowego na podstawie przepisów ogólnych.

Nowelizacja ta, istotnie zmieniła funkcję omawianego podatku, jaka była wskazywana na początku – unikanie sprzecznej z prawem optymalizacji podatkowej przez duże podmioty gospodarcze. Zakres podmiotowy niniejszego podatku uległ znacznemu rozszerzeniu, obejmując także podatników, którzy choć posiadają nieruchomości o znacznej wartości, nie prowadzą działalności komercyjnej, takich jak: szkoły, uczelnie wyższe czy szpitale. Na skutek wprowadzonych zmian powstało domniemanie, że budynki oddane do użytkowania zawsze generują dla podatnika realny zysk, który winien zostać opodatkowany.

W art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT zostało wprowadzone zwolnienie przedmiotowe obejmujące *dochody podatników (...) których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczanej na te cele*. Wprawdzie jest to zwolnienie przedmiotowe a nie podmiotowe, jednak jak wskazuje orzecznictwo (np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z 5 października 2012 r., sygn. III SA/Wa 383/12 oraz Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 8 stycznia 2015 r., sygn. I SA/Gl 693/14) zostało uwzględnione przez ustawodawcę ze względu na osobliwy charakter tych podmiotów, których działalność należy

w szczególny sposób docenić. Z powyższego zwolnienia korzystają przede wszystkim szpitale, fundacje, stowarzyszenia, szkoły czy uczelnie wyższe, których większość lub nawet całość dochodu wydatkowana jest właśnie na wskazane w ustawie cele, które zaś należy uznać za cele szczególne.

Mając na uwadze charakter podatników objętych zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oddawanie przez nich nieruchomości do użytkowania na podstawie najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, nie zawsze nakierowane jest na osiąganie zysku, a tym bardziej nie jest ich celem optymalizacja podatkowa. W polskich realiach gospodarczych nieznane są mechanizmy podatkowe, za pomocą których uczelnie publiczne stosowałyby optymalizację podatkową

oraz dokonywały transferu zysku za granicę. Z uwagi na charakter prowadzonej działalności przez podatników objętych zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, nie można domniemywać, że nieruchomości będące środkiem trwałym tych podmiotów zawsze generują realne dochody dla tych podatników. Przykładowo: przyznawanie miejsca studentom w akademiku będącego własnością uczelni jest formą pomocy materialnej studentom znajdującym się w ciężkiej sytuacji materialnej, a nie formą zarobkowania. Uczelnie nie uzyskują z tej działalności realnych dochodów, niemniej z uwagi na fakt, że dochodzi do odpłatnego udostępnienia miejsca w akademiku, istnieje realna obawa, że Minister Finansów uzna to za wystarczające dla opodatkowania uczelni podatkiem od własności budynków (jak zostało to ujęte w interpretacji z 9 września 2019 roku, sygn. 0111-KDIB1-3.4010.297.2019.1.BM, wydanej na rzecz uczelni publicznej).

Ponadto osiągane przez uczelnie przychody przeznaczone są na realizację celów statutowych. Nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych zmniejszy kwotę środków jakie mogłyby przeznaczyć na swój rozwój, tym samym utrudni im konkurowanie z innymi uczelniami z regionu i uniemożliwi poprawę pozycji na tzw. liście szanghajskiej, czyli de facto nie będzie sprzyjało osiągnięcia celów, jakie były zakładane przy wprowadzaniu Konstytucji dla Nauki. W efekcie, uczelnie publiczne zamiast przeznaczać środki na działalność B+R, być katalizatorem budowy innowacyjnej gospodarki opartej na nowoczesnym przemyśle, a tym samym przyczyniać się do zwiększenia bazy podatkowej, staną się przypadkowymi „beneficjentami” zmian legislacyjnych zmierzających do likwidacji optymalizacji podatkowej i uszczelnienia systemu podatkowego.

Kolejnym ważnym argumentem popierającym wniosek o zmianę przepisów ustawowych jest fakt, że uczelnie publiczne jako podmioty zwolnione z podatku, płacą niewielki podatek dochodowy jedynie w takim zakresie, w jakim ponoszą wydatki na cele inne niż statutowe. Nie ma zatem podatku, który mógłby zostać rozliczony z podatkiem od własności budynków.

W takiej sytuacji, pomimo nieuzyskiwania realnych korzyści z oddawania nieruchomości do użytkowania, uczelnie są obciążone podatkiem określonym w art. 24b ust.1 ustawy o CIT. Powoduje to, że środki jakie uczelnie mogłyby wydatkować na studentów przeznaczać muszą na regulowanie zobowiązań z tytułu podatku od przychodów z nieruchomości, który to przychód i tak będzie wykorzystywany w całości na bieżące finansowanie tej nieruchomości. Ewentualny dochód, który podatek z tych źródeł by uzyskał i tak będzie zwolniony od podatku dochodowego na podstawie z art. 17 ust.1 pkt 4 ustawy o CIT.

Zatem, jeśli w powyższym przypadku dochody z tych źródeł podlegają zwolnieniu, pewną niekonsekwencją ustawodawcy jest brak podobnego zwolnienia w ramach podatku od przychodu od nieruchomości, skoro ma on być klasyfikowany jako podatek dochodowy.

Brzmienie przepisów było na tyle niejednoznaczne, że podmioty, które spełniały zakres podmiotowy i przedmiotowy ustawy w art. 24b ust.1 ustawy o CIT a jednocześnie były zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, zaczęły masowo występować o interpretację podatkową w tym zakresie. Podmioty wskazywały, że zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT rozciąga się również na podatek od przychodów z nieruchomości z art. 24b ust.1 ustawy o CIT.

Zgodnie z wydawanymi w tej sprawie indywidualnymi interpretacjami organy podatkowe przyjmują, że zwolnienie z podatku od dochodu z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT nie obejmuje podatku od własności budynków (tak: przykładowo Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej w pismach z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.161.2019.1.AZE oraz z 9 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.297.2019.1.BM).

Z perspektywy jednolitego rozumienia podatku dochodowego prowadzi to do nieracjonalnej sytuacji, w której podmioty zwolnione z podatku, z uwagi na spełnianie doniosłych funkcji na rzecz społeczeństwa jak leczenie czy edukacja, muszą płacić podatek od budynków wykorzystywanych na te cele i niejednokrotnie przyznanych lub finansowanych przez Skarb Państwa. Środki pieniężne zamiast być efektywnie wykorzystywane na cele statutowe są przekazywane na powrót do Skarbu Państwa.

Wskazać przy tym należy, że nowa regulacja miała na celu wyeliminowanie zarzutów dyskryminacji podmiotów działających na rynku gospodarczym. Poprzednie przepisy o podatku minimalnym od nieruchomości komercyjnych dotyczyły wyłącznie grupy dużych przedsiębiorców, tj. przede wszystkim właścicieli centrów handlowych czy biurowców. Zmiana miała prowadzić zatem do sytuacji równego traktowania przedsiębiorców w Polsce. Niejako skutkiem ubocznym prowadzonych działań legislacyjnych stało się objęcie nową regulacją także tych podmiotów, których przedsiębiorcami w ogóle nazwać nie można.

W związku z powyższym, naszym zdaniem nowelizacja doprowadziła do rażącej niekonsekwencji w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co w przyszłości prowadzić może do chaosu i problemów z interpretacją prawa.

Przedstawiając przywołaną argumentację, w imieniu całego środowiska uczelni publicznych prosimy o podjęcie działań legislacyjnych mających na celu zmianę brzmienia przepisu art. 24b ustawy o CIT, poprzez zawarcie w nim zwolnienia podmiotowego podatników określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4) ustawy o CIT, takich jak uczelnie publiczne, szkoły szpitale, czyli realizację postulatów wskazanych przez samego ustawodawcę w pierwotnym uzasadnieniu projektu wprowadzającego podatek od własności nieruchomości.

Tego rodzaju działanie utrzyma status równości przedsiębiorców wobec prawa, będzie zapobiegać zarzutom dyskryminacji, a jednocześnie doprowadzi do oczekiwanej społecznie spójności przepisów prawa podatkowego.

Dodatkowo zastrzeżenie tego rodzaju wyłączenia w przepisie art. 24b ustawy o CIT przyczyni się w praktyce do realizacji przez określone podmioty ich celów statutowych, które mają znaczny wpływ na funkcjonowanie społeczeństwa, szeroko rozumianą kulturę czy ochronę zdrowia. W interesie publicznym jest zatem wprowadzenie proponowanego zwolnienia dla podmiotów realizujących aprobowane przez ustawodawcę cele statutowe, tak by środki pieniężne mogły być przeznaczone na te właśnie cele, a nie na zapłatę podatku od hipotetycznych dochodów z posiadanych nieruchomości.